Handelsbilanz und Steuerbilanz

Inaugural-Dissertation

zur Erlangung der Doktorwürde
der Juristischen Fakultät
der Friedrich-Alexanders-Universität Erlangen

vorgelegt von

Hanns Gerd Röhl
Regierungsrat aus Wülfrath/Rhld.

Tag der mündlichen Prüfung: 1. Februar 1939

Erlangen 1939
Junge & Sohn, Universitäts-Buchdruckerei

Referent: Univ.-Professor Dr. E. Locher

R. UNIV.
BIBLIOTHEEK
LEIDEN

Inhaltsübersicht

Seite

I. Entwicklung und Wesen der Buchführung 5
a) Geschichtliche Entwicklung der Buchführung 5
b) Unterschiede zwischen einfacher und doppelter Buchführung . 5
c) Bedeutung von Inventur und Bilanz 6
II. Die Auffassungen über den Zweck der Bilanz 7
a) Die dynamische Bilanzauffassung 7
b) Die Interessenlage bei Bilanzaufstellung 8
c) Die betriebswirtschaftliche Auffassung über den Bilanzzweck . 10
III. Die Gewinnermittlung durch Vermögensbestandsvergleich nach §§ 4 und 5 Einkommensteuergesetz 10
a) Kreis der für die Gewinnermittlung durch Vermögensbestandsvergleich in Frage kommenden Personen 10
b) Begriff des Betriebsvermögens 12
c) Grundsätzliche Maßgeblichkeit der Buchführung für den Bestandsvergleich 13
d) Grundsatz der Einzelbewertung 13
IV. Voraussetzungen für die Berücksichtigung der Bilanzansätze im Besteuerungsverfahren 14
A. Handesrechtliche Gültigkeit 14
a) Praktische Bedeutung der Verschiedenartigkeit der Formalitäten bei Bilanzaufstellung für die einzelnen Unternehmungsformen 14
b) Nichtigkeit des Bilanzansatzes bei „erkennbarer" Überbewertung 15
c) Nichtigkeit bei Unterbewertung, hervorgerufen durch völlige Weglassung von Aktivposten oder Einsetzung fingierter Passivposten 20
d) Beschränkung der Nichtigkeit auf den betroffenen Bilanzteil . 21
B. Beobachtung der steuerlichen Spezialbestimmungen (§ 5 Satz 2 Einkommensteuergesetz) 21
a) Berücksichtigung der Entnahmen und Einlagen 22
b) Zulässigkeit der Bilanzänderung 22
c) Die Vorschriften über die Betriebsausgaben; ihre besondere Bedeutung für die Körperschaftsteuer 22
d) Inhalt und Bedeutung der steuerlichen Bewertungsvorschriften 23
V. Gedanken zur Frage der Vereinheitlichung von Handels- und Steuerbilanz 26
Schrifttum 28

Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41533919_0152

I. Entwicklung und Wesen der Buchführung

a) Geschichtliche Entwicklung der Buchführung.

Der Geschäftsbetrieb macht es für den Kaufmann erforderlich, die in seinem Unternehmen anfallenden Geschäftsvorgänge, wie beispielsweise Einkauf und Verkauf, schriftlich festzuhalten, um den Überblick über die mannigfaltigen geschäftlichen Vorfälle nicht zu verlieren. Insbesondere die Aufnahme von Kreditgeschäften, Kreditgeben und Kreditnehmen, zwingt den Kaufmann zur schriftlichen Niederlegung dieser Geschäfte, um nicht Verluste durch Übersehen von Forderungen oder Doppelzahlung von Schulden zu erleiden.

Das sich im Spätmittelalter stark entwickelnde Kreditwesen führte daher zwangsläufig zur Ausbildung und Verfeinerung der kaufmännischen Buchführung[1]). Die italienischen Kaufleute sind als erste von einer bloßen Aufzeichnung der Geschäftsvorfälle zu einer planvollen Ordnung hierbei übergegangen. Ende des 14. Jahrhunderts ist in Italien bereits die doppelte Buchführung fertig entwickelt. Infolge der damals schon sehr regen Handelsbeziehungen dauerte es nicht lange, bis sich die doppelte Buchführung in ganz Mitteleuropa in den größeren kaufmännischen Betrieben durchgesetzt hatte. Bereits im Mittelalter ist der Kaufmann auch schon rechtlich zur Buchführung verpflichtet worden.

b) Unterschiede zwischen einfacher und doppelter Buchführung.

Heute ist die doppelte Buchführung die Buchführung jedes Unternehmens von einiger Bedeutung. Der einfachen Buchführung bedienen sich im allgemeinen nur noch ganz kleine Geschäftsleute.

Die einfache Buchführung ordnet die Geschäftsvorfälle allein nach der Person des Gläubigers und Schuldners. Sachkonten werden außer dem Kassabuch nicht geführt. Die doppelte Buchführung geht von der Erkenntnis aus, daß jedem Geschäftsvorfall ein Geben und ein Nehmen zu Grunde liegt; dem Liefern einer Ware durch einen Lieferanten steht die Entstehung einer Schuld an diesen, der Weiterlieferung der Ware die Entstehung einer Forderung an den Abnehmer gegenüber. Der Geschäftsvorfall wird daher nicht nur einfach verbucht, auf dem Konto des Lieferers bzw. des Abnehmers, sondern doppelt, indem auch das Warenkonto belastet bzw. entlastet wird. Die Sachkonten wie etwa das Warenkonto oder das Gebäudekonto sind der einfachen Buchführung, abgesehen von dem Kassabuch, fremd. Die einfache Buchführung vermerkt daher nur die Verschiebungen im Kassenbestande, in den Forderungen und in den Schulden, während die doppelte Buchführung mit den Sachkonten die Veränderungen an allen Vermögensbestandteilen festhält.

---

1) Vgl. hierzu Müller-Erzbach, Kap. 24, S. 108 ff. Schmalenbach, Dynamische Bilanz, S. 56 ff.

Durch die doppelte Verbuchung der Geschäftsvorfälle gewinnt der Kaufmann einen Überblick darüber, was er an der einzelnen Warenart verdient. Je mehr Sachkonten geführt werden, desto durchsichtiger wird die Geschäftslage und der Überblick über die Rentabilität jedes einzelnen Geschäftszweiges. Durch die Doppelbuchung wird weiterhin erreicht, daß die einzelnen Konten miteinander im Zusammenhang stehen und so Fehler im allgemeinen nicht unentdeckt bleiben können. Daraus ergibt sich ferner eine Selbstkontrolle der Bilanz der doppelten Buchführung, wie sie bei der einfachen Buchführung fehlt.

Die Gewinn- und Verlustrechnung, gleichfalls ein Mittel der Gewinnfeststellung durch die Gegenüberstellung der Aufwendungen und Erträge, wie sie sich aus den einzelnen Aufwands- und Ertragskonten der Buchführung ergeben, ist nur bei dem jeden Geschäftsvorfall in doppelter Hinsicht erfassenden Kontensystem der doppelten Buchführung denkbar. Bei der AG. wie bei der GmbH. ist deshalb die einfache Buchführung schon aus rechtlichen Gründen nicht ausreichend, weil nur die doppelte Buchführung die für sie nach § 132 AG.-Gesetz bzw. § 41 GmbH.-Gesetz verlangte Gewinn- und Verlustrechnung ermöglicht.

c) Bedeutung von Inventur und Bilanz.

Die Verpflichtung des Vollkaufmanns zur Führung von Handelsbüchern ergibt sich aus den §§ 38 ff. HGB. Die Verpflichtung zur Aufstellung von Inventur und Bilanz ist in den §§ 39—41 HGB. näher erläutert.

Inventur und Bilanz sind notwendige Bestandteile der Buchführung eines Vollkaufmanns [2]). Durch § 39 HGB. wird vorgeschrieben, daß Inventur und Bilanz beim Geschäftsbeginn und dann alljährlich aufzustellen sind.

Die Inventur ist das genaue Verzeichnis aller Vermögensbestandteile des Kaufmanns, welches die Vermögensbestandteile einzeln aufführen, nach Gattung, Menge, Einheitspreis usw. beschreiben und den Wert der einzelnen Bestandteile angeben muß [3]).

Die große Bedeutung der Inventur oder in der Ausdrucksweise des Gesetzes des Inventars liegt darin, daß es die Buchhaltung in tatsächlicher Beziehung ergänzt und die Grundlage für die Aufstellung der Bilanz schafft. Das Inventar ist nicht nur nötig zur Aufstellung der Eröffnungsbilanz, sondern auch jeder Jahresbilanz. Durch die alljährliche Inventaraufnahme muß festgestellt werden, welche Vermögensveränderungen, die sich aus den Büchern nicht ergeben, im Laufe des Geschäftsjahres durch Beschädigung oder Entwertung von Waren, Einrichtungsgegenständen usw. eingetreten sind.

Eine Bilanz ist die summarische Zusammenstellung der einander kontenmäßig gegenübergestellten Aktiven und Passiven in Form eines Abschlusses, der aus sich heraus eine Übersicht des Vermögensstandes ermöglicht, und zwar nicht nur für den Geschäftsinhaber selbst, sondern für jeden Bilanzsachverständigen [4]). Äußerlich gesehen ist die Bilanz eine Vermögensaufstellung, bei der auf der linken Seite die Vermögenswerte, die Aktiva wie Forderungen, Warenbestände, Gebäude usw. erscheinen. Auf der rechten Seite werden die Passiva ausgewiesen, zu denen neben den Schulden auch das Eigenkapital gezählt wird. Das Eigenkapital wird entweder in einem Betrag als „Geschäftsvermögen", steuerlich „Betriebsvermögen" genannt, ausgewiesen oder es wird unterteilt in eigentliches Eigenkapital (bei Gesell-

2) RG. in DJZ. 1930, S. 564.
3) Vgl. Neufeld-Schwarz, § 39 Anm. 3 u. 4, S. 130.
4) RG. in JW. 1912, S. 1071.

schaften: Stamm- oder Grundkapital usw.), Reserven und Gewinn. Der Überschuß der Aktiva über die reinen Schulden stellt eben das Eigenkapital oder besser ausgedrückt das Reinvermögen bzw. Betriebsvermögen dar. Ob dieses Reinvermögen als ein Betrag oder aufgegliedert in Kapital, Reserven und Gewinn unter den Passiven erscheint, hängt von der Rechtsform des Unternehmens und der Feinheit der Bilanzierung ab.

Übersteigen die reinen Schulden die Aktiven, so wird der Differenzbetrag, die Überschuldung, auf der linken Seite, der Aktivseite, gebucht.

Es ergeben sich somit folgende Gleichungen [5]):

Aktivwerte (Rohvermögen) = Schulden + Reinvermögen.
Aktivwerte (Rohvermögen) — Schulden = Reinvermögen.

Im Falle einer passiven Bilanz:

Aktivwerte (Rohvermögen) + Überschuldung = Schulden.

Durch einen Vergleich des Reinvermögens am Ende des Geschäftsjahres mit dem vom Anfang des Geschäftsjahres läßt sich der in diesem Jahr erzielte Gewinn bzw. Verlust feststellen. Das Reinvermögen am Anfang des Geschäftsjahres entspricht dem durch die letztjährige Jahresschlußbilanz ausgewiesenen Reinvermögen. Zu berücksichtigen ist jedoch dabei die Verwendung des Gewinns des Vorjahres. Ist dieser Gewinn ganz oder teilweise zur Ausschüttung gelangt, so mindert sich entsprechend das Anfangsreinvermögen, welches zur Ermittlung des Gewinns mit dem Endreinvermögen in Vergleich zu setzen ist. Ferner sind die Vorschriften über die Bilanzkontinuität zu beachten, welche verhindern sollen, daß der Kaufmann nachträglich die einmal vorgenommene Bewertung der Vermögensteile in der Vorjahresbilanz grundlos abändert. Falls man dem Vergleich ein Anfangsvermögen zu Grunde legen würde, welches durch eine nachträgliche Erhöhung der Bilanzwerte größer geworden ist, so würde der den Gewinn darstellende Unterschiedsbeitrag zwischen dem Endreinvermögen und dem Anfangsreinvermögen entsprechend kleiner sein. Ein solches Vorgehen kann jedoch, wie auf der Hand liegt, steuerlich nicht geduldet werden und ist, wie sich aus den Vorschriften der §§ 4 und 6 Einkommensteuergesetz (EStG.) ergibt, nicht statthaft.

II. Die Auffassungen über den Zweck der Bilanz

a) Die dynamische Bilanzauffassung.

Aus der Tatsache, daß die auf den Schluß eines Jahres aufgestellte Bilanz durch Vergleich mit der Anfangsbilanz den erzielten Gewinn aufzeigt, ergibt sich, daß die Bilanz nicht nur der Vermögensfeststellung, sondern auch der Erfolgsermittlung dient. Über die Frage, ob die Bilanz in erster Linie der Vermögensfeststellung oder der Erfolgermittlung oder beiden Zwecken gleichermaßen dient, herrscht lebhafte Meinungsverschiedenheit.

Die vornehmlich von Schmalenbach [6]) vertretene sogenannte dynamische Bilanzauffassung geht dahin, daß es die wahre Funktion der Jahresbilanz ist, in erster Linie und hauptsächlich der Erfolgsermittlung zu dienen. Wenn die Bilanz ohne Beeinträchtigung ihrer Hauptaufgabe, der Gewinnermittlung, noch Nebenaufgaben statischer Art erfülle, so sei dagegen nichts einzuwenden. Um Bilanzlehre und Bilanzpraxis von Unsicherheiten und Widersprüchen

5) Bühler, Bilanz und Steuer, S. 89.
6) Schmalenbach, Dynamische Bilanz, S. 80, 85.

zu reinigen, müsse aber als Hauptzweck der Bilanz die Gewinnermittlung herausgestellt werden, vor der etwaige Nebenaufgaben, falls sie dem Hauptzweck widerstrebten, zurückzutreten hätten. Die hauptsächlich von Schmidt in seinem Werk „Die organische Tageswertbilanz" vertretene dualistische Bilanzauffassung, die den Zweck der Bilanz in gleicher Weise in der Vermögensfeststellung wie in der Gewinnermittlung sieht, wird von Schmalenbach als unwissenschaftlich abgelehnt. Die dualistische Bilanzauffassung, so führt er aus, wäre nur dann fachwissenschaftlich zu rechtfertigen, wenn sich nachweisen ließe, daß zufällig und entgegen aller Erwartung mit einer Bilanz in vollkommener Weise sich sowohl das Vermögen als auch der Gewinn ermitteln ließe. Es kennzeichne die unwissenschaftliche Einstellung der Dualisten, daß dieser Beweis von ihnen nicht versucht werde.

Es würde zu weit führen, auf die von den Vertretern der verschiedenen Bilanzauffassungen vorgebrachten Gründe im einzelnen einzugehen. Es muß jedoch Schmalenbach zugegeben werden, daß es in der Praxis dem Kaufmann bei Aufstellung seiner Jahresbilanz weniger darauf ankommt, sein Vermögen festzustellen, als vielmehr den Gewinn des abgelaufenen Geschäftsjahres zu ermitteln. Der von dem Kaufmann mit der Bilanzaufstellung verfolgte Zweck ist also in erster Linie die Gewinnermittlung und erst dann die Vermögensfeststellung.

Mit Recht weist Bühler [7]) darauf hin, daß die Steuergesetzgebung für die Richtigkeit der dynamischen Bilanzauffassung spricht. Die Jahresbilanz liegt steuerlich nur der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer und auch hier nur unter weiter unten zu erörternden beachtlichen Vorbehalten zu Grunde. Erblickte der Gesetzgeber in der Bilanz etwas in erster Linie Statisches, so wäre es, wie Bühler überzeugend ausführt, nicht verständlich, daß die Einkommensteuer, nicht aber die Vermögenssteuer auf der Jahresbilanz beruht.

b) Die Interessenlage bei Bilanzaufstellung.

Nach der Erörterung über den Zweck der Bilanz, Vermögensfeststellung oder Gewinnermittlung, erhebt sich die Frage, welche Interessen bei Aufstellung der Bilanz eine Rolle spielen und wie diese Interessen geschützt sind. Die Aktionäre oder Gesellschafter legen im Interesse einer möglichst hohen Gewinnausschüttung Wert darauf, daß die Bilanz einen hohen Gewinn ausweist. Die Gläubiger sind daran interessiert, daß kein zu hoher Gewinn ausgewiesen wird, während es die Hauptaufgabe der Steuerverwaltung ist, zu verhindern, daß der ausgewiesene Gewinn zu niedrig ist. Die Betriebswirtschaftslehre erstrebt dagegen ein rein objektives Urteil über die Ertragsfähigkeit eines Unternehmens. Von vier Seiten kann also eine Beanstandung der Bilanzaufstellung in Frage kommen. Bühler [8]) spricht daher bei Würdigung dieses Interessengegensatzes anschaulich von einem Vierfrontenkampf um die Bilanz.

Das Hauptziel der handelsrechtlichen Bilanzvorschriften ist Gläubigerschutz. Um eine Täuschung von Gläubigern und Kreditgebern zu verhindern, soll durch die handelsrechtlichen Vorschriften erreicht werden, daß das Vermögen nicht etwa durch unrichtige Bewertung zu hoch ausgewiesen wird. Diese Zielsetzung bedingt eine möglichst vorsichtige Bewertung der Vermögensteile [9]).

---

7) Bühler, Bilanz und Steuer, S. 94 f.

8) Bühler, Bilanz und Steuer, S. 26.

9) RGSt. Band 61, S. 276, Bühler, Bilanz und Steuer, S. 96, Locher, Handels-, Wechsel- und Seerecht § 15, S. 1223.

Gegen eine zu niedrige Bewertung, die zur Bildung stiller Reserven führt, ist dagegen handelsrechtlich nichts einzuwenden, sie wird nicht nur als zulässig, sondern sogar als erwünscht angesehen [10]). Wenn man nicht wie Locher den Grundsatz der Bilanzwahrheit von vornherein als eingeschränkt durch den jeweiligen Bilanzzweck auffaßt, widerspricht zwar die Bildung stiller Reserven dem Grundsatz der Bilanzwahrheit, denn eine bewußte Unterbewertung von Vermögenswerten läßt sich mit der in jüngster Zeit besonders betonten [11]) Forderung nach Bilanzwahrheit schlechterdings nicht vereinbaren. Der Grundsatz vorsichtiger Bewertung geht insoweit der Bilanzwahrheit vor. In der amtlichen Begründung zum Aktiengesetz § 132 ist ausdrücklich die Zulässigkeit der Bildung stiller Reserven hervorgehoben und betont, daß aus allgemeinen volkwirtschaftlichen Erwägungen ein Verbot der stillen Reserven nicht befürwortet werden kann.

Gegenüber dem durch die handelsrechtlichen Vorschriften in erster Linie bezweckten Schutz der Gläubiger tritt der Schutz der Gesellschafter, die im allgemeinen einen hohen Gewinn ausgewiesen sehen möchten, stark zurück. Bei Personalgesellschaften und bei kleineren GmbH. sowie den Familien-Aktiengesellschaften spielt diese Frage allerdings keine sehr große Rolle. Bei größeren Aktiengesellschaften ist das Interesse der Aktionäre an einer großen Dividende jedoch stark. Im Gegensatz zu diesem Wunsche der Aktionäre liegt dem Vorstand jedoch die innere Stärkung des Unternehmens durch Bildung von offenen oder stillen Reserven am Herzen.

Die Aktionäre sind zu einer Anfechtung des die Bilanz genehmigenden Hauptversammlungsbeschlusses, die darauf gestützt wird, daß über das nach Gesetz oder Satzung statthafte Maß hinausgehende Abschreibungen, Wertberichtigungen usw. vorgenommen sind, nach § 198 des Aktiengesetzes nur dann berechtigt, wenn ihre Anteile zusammen den zwanzigsten Teil des Grundkapitals erreichen. Diese erschwerende Bestimmung soll die vorsichtige Bilanzierung und die Bildung offener und stiller Reserven fördern [12]). Im übrigen bleibt auch zu beachten, daß die Vorschrift nur dann praktisch wird, wenn ausnahmsweise die Hauptversammlung über den Abschluß entscheidet, nicht in dem Regelfall, daß Jahresabschluß und somit Abschreibungen usw. von Vorstand und Aufsichtsrat endgültig vorgenommen werden.

Das Reich als Steuergläubiger ist bestrebt, die Gewinne möglichst in dem Jahre, in dem sie anfallen, zur Versteuerung zu bringen. Dieses Bestreben nach möglichst sofortiger steuerlicher Erfassung der angefallenen Gewinne hat für die Steuergesetzgebung und die Tätigkeit der Steuerbehörden immer eine sehr große Rolle gespielt und tritt insbesondere auch in jüngster Zeit stark in Erscheinung. Kennzeichnend für dieses Bestreben ist, daß beispielsweise der Staatssekretär im Reichsfinanzministerium Reinhardt verlangt, daß bei Bauten, deren Erstellung sich auf mehrere Jahre erstreckt, ein angemessener Hundertsatz der geleisteten Vorauszahlungen als „später fälliger Baugewinn" bilanziert wird [13]). Also bereits v o r der endgültigen Fertigstellung des Baues soll der auf das abgelaufene Geschäftsjahr entfallende, durch Schätzung zu ermittelnde Teil des Gewinns aus der Bauherstellung steuerlich erfaßt werden. Dieses Bestreben der Steuerverwaltung, den Gewinn sofort dann, wenn er anfällt, zu erfassen, erklärt sich aus dem Finanzbedarf des Reiches, wird fernerhin aber auch, worauf Reinhardt besonders hinweist, durch den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung gerechtfertigt.

---

10) RGZ. Bd. 98, S. 322, Bühler, S. 16, Locher a. a. O..
11) RFH. In Reichssteuerblatt 1935, S. 1467—1469.
12) Schlegelberger-Quassowski, Aktiengesetz, § 198 Anm. 4, S. 843.
13) Reinhardt, Buchführung, Bilanz und Steuern, Bd. 3, S. 69 f.

Diese Zielsetzung des Steuerrechts hat immer zu einem Kampf der Steuerbehörden gegen die handelsrechtlich nicht zu beanstandende Bildung von stillen Reserven geführt, da diese zu einer völligen oder teilweisen Nichtausweisung des angefallenen Gewinns führen. Aus dieser Zielsetzung des Steuerrechts, die im Gegensatz steht zu der handelsrechtlich zulässigen Bildung stiller Reserven, erklären sich die Unterschiede zwischen Handelsbilanz und Steuerbilanz. Die Steuerbehörde hat zu verhindern, daß der Gewinn in einer vom Handelsrecht gebilligten Übervorsicht zu gering ausgewiesen wird [14]). Aus diesem Grunde erfordert die Steuerbilanz, wie das Reichsgericht [15]) knapp und treffend definiert, eine wahre, die Handelsbilanz nur eine nicht zu hohe Bewertung.

c) Die betriebswirtschaftliche Auffassung über den Bilanzzweck.

Die Betriebswirtschaftslehre [16]) verlangt, daß durch die Bilanz der tatsächliche Erfolg eines Unternehmens ausgewiesen wird und nichts weiter. Die handelsrechtlich in so erheblichem Umfang geduldete Bildung stiller Reserven wird von der Betriebswirtschaftslehre wegen der darin liegenden Verschleierung des Geschäftserfolges abgelehnt. Statt der Bildung stiller Reserven wird die Bildung offener Reserven vorgeschlagen, bei der die in der Unterbewertung von Vermögensgegenständen liegende Unrichtigkeit und Verschleierung nicht gegeben sei. In der Frontstellung gegen die stillen Reserven liegt eine gewisse Gemeinsamkeit der Auffassungen der Betriebswirtschaftslehre und des Steuerrechts. Der Unterschied liegt darin, daß das Steuerrecht die Bildung stiller Reserven lediglich für die Steuerveranlagung aufgedeckt haben will, während maßgebende Vertreter der Betriebswirtschaftslehre diese grundsätzlich und schlechthin ablehnen.

III. Die Gewinnermittlung durch Vermögensbestandsvergleich nach §§ 4 und 5 Einkommensteuergesetz

a) Kreis der für die Gewinnermittlung durch Vermögensbestandsvergleich in Frage kommenden Personen.

Die betriebswirtschaftliche Auffassung über die Ziele, die mit der Bilanzaufstellung zu verfolgen sind, stellt im wesentlichen nur eine Kritik an dem bestehenden Zustand dar, die einen gesetzlichen Niederschlag nicht gefunden hat. Bisher haben die auf vorbehaltslose Bilanzwahrheit hinzielenden Forderungen der Betriebswirtschaft eine durchgreifende Änderung der gesetzlichen Bestimmungen oder der kaufmännischen Übung in dieser Richtung nicht erreicht. Während die betriebswirtschaftliche Bilanzauffassung demzufolge einen theoretischen Charakter trägt, haben die handelsrechtliche und die steuerrechtliche Auffassung über den Zweck der Bilanz und die bei ihrer Aufstellung zu berücksichtigenden Interessen ihren Niederschlag in den entsprechenden gesetzlichen Bestimmungen gefunden. Das Verhältnis zwischen

14) Hensel, Steuerrecht, § 41 V, S. 241.
15) RGSt. Bd. 61, S. 277.
16) Vgl. Lüer, Gedanken zum Neubau des Bilanzrechts, Zeitschrift der Akademie für Deutsches Recht 1936, S. 919 f; F. Schmidt, Bilanzwahrheit und Führerprinzip, Zeitschrift f. Betriebswirtschaft 1935, S. 388 ff.

den handelsrechtlichen und den steuerrechtlichen Bilanzvorschriften aufzuzeigen, ist der Zweck dieser Abhandlung. In seiner praktischen Auswirkung führt der Unterschied zwischen den Bilanzvorschriften sehr häufig zu der Aufstellung einer besonderen Steuerbilanz neben der Handelsbilanz. Es ist durchaus üblich geworden, die den handelsrechtlichen Vorschriften entsprechende Bilanz „Handelsbilanz" und im Gegensatz dazu die den steuerlichen Vorschriften gerecht werdende Bilanz „Steuerbilanz" zu nennen. Diese Bezeichnungen werden sowohl in den amtlichen Richtlinien als auch in den Entscheidungen des Reichsfinanzhofs und der steuerrechtlichen Literatur [17]) in diesem Sinne verwandt.

Die Vorschrift, durch die das Verhältnis von Handels- und Steuerbilanz bestimmt wird, ist § 5 S. 1 EStG. § 5 S. 1 EStG. lautet:

> Gewinn bei Vollkaufleuten.
>
> Bei Gewerbetreibenden, deren Firma im Handelsregister eingetragen ist, ist für den Schluß des Wirtschaftsjahres das Betriebsvermögen anzusetzen (§ 4 Absatz 1 Satz 1), das nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen ist.

Durch § 5 S. 1 EStG. ist der Personenkreis abgegrenzt, der auf Grund einer Bilanz versteuert, nämlich der Kreis von Gewerbetreibenden, deren Firma im Handelsregister eingetragen ist.

Diese Begrenzung hat die große Bedeutung, daß ein Privatmann, der für sein Privatvermögen eine kaufmännische Buchführung einrichtet und am Jahresende eine Bilanz aufstellt, nicht etwa durch Vergleich seines Vermögens am Jahresende mit dem des Vorjahres, so wie es sich in den von ihm aufgestellten Bilanzen widerspiegelt, besteuert wird. Die Folge ist, daß bei seiner Einkommenbesteuerung Wertverluste seines Vermögens nicht berücksichtigt werden. Vermögensverluste finden bei der Einkommenbesteuerung nur im Rahmen des § 5 EStG., also nur bei der Besteuerung von Vollkaufleuten, Berücksichtigung [18]). Nach § 4 EStG. ist Gewinn der Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluß des Wirtschaftsjahrs und dem Betriebsvermögen am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahres, vermehrt um den Wert der Entnahmen und vermindert um den Wert der Einlagen.

Aus § 5 EStG. ergibt sich, daß diese Art der Einkommensermittlung, nämlich der Bestandsvergleich des Vermögens, nur für Vollkaufleute möglich ist. An sich sind Einkünfte nach § 2 Abs. 4 EStG. bei Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb und selbständiger Arbeit der Gewinn, bei den anderen Einkunftsarten der Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten. Grundlage dieser Gewinnermittlung ist nach § 5 EStG. das nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisende Betriebsvermögen nur bei den Gewerbetreibenden, deren Firma im Handelsregister eingetragen ist. Die Angehörigen der freien Berufe, die Einkünfte aus selbständiger Arbeit beziehen, versteuern zwar an sich ebenso wie Landwirte und Gewerbetreibende gleichfalls nach Gewinn. Sie sind jedoch keine im Handelsregister eingetragene Gewerbetreibende. § 5 EStG. ist also auf sie nicht anwendbar.

17) Vgl. u. a. Bühler, Bilanz und Steuer, S. 12. Begründung zum EStG. § 5, RStBl. 1935, S. 33/37. RFH. in RStBl. 1935, S. 1467.

18) Vgl. RFH. in RStBl. 1932, S. 852. In dieser Entscheidung wird festgestellt, daß bei der Einkommenbesteuerung eines Hauseigentümers eine Erhöhung einer Schuld auf Grund der Aufwertung nicht zu berücksichtigen ist.

Nach § 10 der Zweiten Verordnung zur Durchführung des Einkommensteuergesetzes gelten als buchführende Land- und Forstwirte diejenigen Land- und Forstwirte, die über den Betrieb der Land- und Forstwirtschaft Bücher nach der Verordnung über landwirtschaftliche Buchführung vom 5. Juli 1935 ordnungsmäßig führen. Hieraus ist zu schließen, daß auch buchführende Landwirte nach ihrer Steuerbilanz besteuert werden sollen [19]. Der Kreis der buchführenden Landwirte ist jedoch sehr gering. Da von Aufstellung einer Handelsbilanz bei buchführenden Landwirten nicht die Rede sein kann, scheiden sie für die hier zur Erörterung stehende Frage des Verhältnisses von Handelsbilanz und Steuerbilanz aus. Festzuhalten ist, daß die Gewinnermittlung nach § 5 EStG. lediglich für Vollkaufleute von Bedeutung ist.

Von großer Wichtigkeit ist, daß unter § 5 EStG., wie sich aus den §§ 5 und 6 des Körperschaftsteuergesetzes ergibt, die Körperschaften im Sinne des § 1 des Körperschaftsteuergesetzes, so insbesondere alle Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien, Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften und Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit fallen. Für die Besteuerung der Körperschaften sind die Vorschriften des EStG., insbesondere § 5 EStG. maßgebend, wie aus § 6 Körperschaftsteuergesetz hervorgeht. Die §§ 7—16 Körperschaftsteuergesetz enthalten einige Rahmenbestimmungen. Die Art der Gewinnermittlung erfolgt nach den Vorschriften des EStG.

b) Begriff des Betriebsvermögens.

Grundlage der Gewinnermittlung, also der Ermittlung des Unterschiedsbetrages zwischen dem Betriebsvermögen am Schluß des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahres (§ 4 EStG.), ist nach § 5 EStG. das nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisende Betriebsvermögen. Unter Betriebsvermögen ist zunächst die Summe der dem gewerblichen Betrieb des Steuerpflichtigen gewidmeten Wirtschaftsgüter zu verstehen. Unter dem von der Rechtsprechung des Reichfinanzhofs entwickelten Begriff der Wirtschaftsgüter sind Gegenstände, Rechte und wirtschaftliche Werte jeder Art zusammengefaßt [20]). Ob ein Wirtschaftsgut dem Betriebe gewidmet ist, ist nach seiner objektiven Beziehung zum Betriebe unter Berücksichtigung der Verkehrsanschauung zu entscheiden. Im Zweifelsfall kommt es auf den tatsächlichen Willen des Steuerpflichtigen an. Für die Feststellung des Willens ist der Verwendungszweck und vor allem die buchmäßige Behandlung von Bedeutung. Bei Handelsgesellschaften und zwar bei Kapital- wie bei Personalgesellschaften kann ein derartiger Zweifel allerdings niemals auftauchen, da ihr gesamtes Vermögen gewerbliches Betriebsvermögen ist und ein Privatvermögen bei ihnen nicht denkbar ist. (Vgl. § 56 Abs. 1 des Reichbewertungsgesetzes.)

Eine sehr große Rolle kann diese Frage jedoch beim Einzelkaufmann spielen, wenn dieser Wertminderungen an einem Wirtschaftsgut auf Grund des Bestandsvergleiches des § 4 EStG. steuerlich berücksichtigt sehen will. Dies ist nur möglich, wenn das betreffende Wirtschaftsgut zu seinem Betriebsvermögen gehört. Im Zweifelsfall, d. h. wenn das betreffende Wirt-

19) Bühler, Bilanz und Steuer, S. 36; Mrozek-Peter, Kommentar zum EStG., § 5 Anm. 3, S. 134 c.

20) Vgl. Begründung zum EStG. 1934 § 4 RStBl. 1935, S. 37.

schaftsgut weder notwendigerweise wie etwa eine Maschine zum Betriebsvermögen noch notwendigerweise wie Hausrat zum Privatvermögen gehört, ist für die Zugehörigkeit des Wirtschaftsgutes zum Betriebsvermögen die Verbuchung in den Geschäftsbüchern und die Aufnahme in die Bilanz von ausschlaggebender Bedeutung [21]).

Das Betriebsvermögen zerfällt in das Anlagevermögen und in das Umlaufsvermögen. Zum Anlagevermögen gehören alle Wirtschaftsgüter, die bestimmt sind, dem Betriebe dauernd zu dienen, wie beispielsweise Gebäude, Einrichtungsgegenstände usw. Zum Umlaufsvermögen sind dagegen die bestimmungsgemäß fortlaufend dem Verbrauch, dem Wechsel oder der Formveränderung unterliegenden Bestandteile wie Waren, Rohstoffe, bares Geld usw. zu rechnen [22]).

c) Grundsätzliche Maßgeblichkeit der Buchführung für den Bestandsvergleich.

In § 5 EStG. ist nun ausdrücklich festgestellt, daß maßgebend für den Bestandsvergleich des § 4 EStG. das nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ausgewiesene Betriebsvermögen ist. Die steuerliche Gewinnermittlung beruht also auf dem Bestandsvergleich, wie er sich nach ordnungsmäßiger Buchführung ergibt. Grundsätzlich maßgebend für die Besteuerung sind demnach die Resultate der Handelsbilanz.

Dieser Grundsaz gilt jedoch nicht uneingeschränkt. Aus § 5 S. 2 EStG. ergibt sich, daß der nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ermittelte Bilanzgewinn oder Verlust für die Einkommensteuer nur unter Beachtung der steuerlichen Vorschriften über Entnahmen und Einlagen, über Betriebsausgaben und Bewertung, maßgebend ist. Aus dem Wortlaut des § 5 EStG., daß das nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ausgewiesene Betriebsvermögen anzusetzen ist und daß weiterhin die steuerlichen Vorschriften über Entnahmen und Einlagen usw. zu befolgen sind, ergibt sich, daß ein Bilanzansatz, um für die Besteuerung maßgebend zu sein, weder gegen handelsrechtliche Bestimmungen verstoßen, noch die steuerlichen Vorschriften außer Acht lassen darf.

d) Grundsaz der Einzelbewertung.

Der Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Besteuerung, wie er aus den §§ 4, 5 EStG. folgt, wirkt sich nicht etwa nur dahingehend aus, daß das Ergebnis der Steuerbilanz nicht niedriger ausfallen darf, als das der Handelsbilanz. Vom Reichsfinanzhof [23]) wird in ständiger Rechtsprechung verlangt, daß die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz sich nicht nur auf die Bilanz als Ganzes, sondern auch auf die einzelnen Bilanzposten erstreckt. In der Entscheidung vom 28. 4. 1936 [24]) betont der Reichsfinanzhof, daß dieser von ihm ständig vertretene Standpunkt kein Ausfluß formalistischer Denkweise sei, sondern dem das Steuerrecht beherrschenden Grundsatz der Einzelbewertung entspreche. Als formalistisch kann aber die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs auch deshalb nicht angesehen werden, weil sie unter Umständen von erheblicher praktischer Bedeutung werden kann.

---

21) RFH. in RStBl. 1934, S. 404 u. 741.
22) Kennerknecht, Anm. 6 zu § 5 EStG., S. 320.
23) RFH. Bd. 36, S. 252, ferner im RStBl. 1934, S. 479 und 1936, S. 757.
24) RStBl. 1936, S. 757.

Wenn nämlich infolge der steuerlichen Bewertungsvorschriften ein einzelner Bilanzposten in der Steuerbilanz höher ausgewiesen werden muß als in der Handelsbilanz, so kann nicht ein Ausgleich dadurch geschaffen werden, daß ein anderer Posten in der Steuerbilanz entsprechend ermäßigt wird, ohne daß die Handelsbilanz insoweit mitgeht. Wenn also infolge des Vorrangs der steuerlichen Bewertungsvorschriften ein Bilanzposten sich in der Steuerbilanz erhöht, so muß der durch die Steuerbilanz ausgewiesene Gewinn entsprechend höher werden.

Zusammenfassend kann man feststellen, daß die Einkommenbesteuerung durch Bestandsvergleich nach § 5 EStG. nur für Vollkaufleute hinsichtlich der zu ihrem Betriebsvermögen gehörigen Wirtschaftsbücher in Frage kommt. Der einzelne Bilanzansatz ist ferner für die Besteuerung nur dann bindend, wenn er weder handelsrechtlich unzulässig ist noch die steuerlichen Spezialvorschriften unberücksichtigt läßt.

IV. Voraussetzungen für die Berücksichtigung der Bilanzansätze im Besteuerungsverfahren

A. Handelsrechtliche Gültigkeit

a) Praktische Bedeutung der Verschiedenartigkeit der Formalitäten bei Bilanzaufstellung für die einzelnen Unternehmungsformen.

Bei Erörterung der Frage, unter welchen Voraussetzungen ein Bilanzansatz wegen handelsrechtlicher Unzulässigkeit für die Besteuerung nicht bindend ist, ist zunächst darauf hinzuweisen, daß die Formvorschriften für die Aufstellung einer Bilanz, je nachdem es sich um die Bilanz eines Einzelkaufmanns, einer Personalgesellschaft oder einer Kapitalgesellschaft handelt, durchaus verschieden sind. Beim Einzelkaufmann und bei den Personalgesellschaften ist die Bilanz lediglich gemäß § 41 HGB. von dem Kaufmann bzw. von den Gesellschaftern zu unterzeichnen. Die Bilanz der GmbH. unterliegt nach § 46 GmbH.-Gesetz der Beschlußfassung der Gesellschafter. Bei der Aktiengesellschaft hat nach dem neuen Aktiengesetz der Vorstand die Bilanz aufzustellen und sie nach erfolgter Prüfung durch Abschlußprüfer dem Aufsichtsrat vorzulegen. Wird die Bilanz von dem Aufsichtsrat gebilligt, so ist damit nach § 125 Abs. 3 des Aktiengesetzes die Feststellung der Bilanz rechtsgültig erfolgt. Billigt der Aufsichtsrat die Bilanz nicht oder entscheiden sich Vorstand und Aufsichtsrat für Beschlußfassung durch die Hauptversammlung, so wird die Bilanz wie im bisherigen Recht durch Beschluß der Hauptversammlung festgesetzt [25]). Nach erfolgter Feststellung wird die Bilanz veröffentlicht.

Diese formalen Unterschiede haben erhebliche praktische Auswirkungen Der Einzelkaufmann, dessen Bilanz ein ohne große Formalitäten zustande gekommener und im allgemeinen der Öffentlichkeit unbekannter interner geschäftlicher Vorgang ist, kann einen Bilanzansatz ohne Formalitäten berichtigen, wenn dieser von der Steuerbehörde wegen handelsrechtlicher Unzulässigkeit nicht anerkannt wird. Er kann es aber auch unterlassen, da eine Kontrolle, ob er die Bilanz handelsrechtlich richtigstellt, nicht gegeben ist. Anders ist es bei den Kapitalgesellschaften, insbesondere bei der Aktiengesellschaft. Die Bilanz ist hier ein durch getrennte Organe zustandegebrachter

25) Schlegelberger-Quassorski, Aktiengesetz, § 125 Anm. 8, S. 539.

und veröffentlichter geschäftlicher Vorgang von einschneidender Bedeutung für Gesellschaft und Gesellschafter. An der Richtigkeit der einmal aufgestellten Bilanz hat daher die Aktiengesellschaft ein sehr erhebliches Interesse, insbesondere wenn man die einschneidende Wirkung eines Anfechtungs- oder Nichtigkeitsprozesses berücksichtigt. Vor allem auch aus diesen Gründen und nicht allein wegen der etwaigen steuerlichen Auswirkungen wird es bei den Kapitalgesellschaften, vornehmlich bei der Aktiengesellschaft, meist einen Kampf zwischen der Gesellschaft und der Steuerbehörde geben, wenn diese sich über einen Bilanzansatz hinwegsetzen will, weil sie ihn für handelsrechtlich unzulässig hält. Die zu der Frage der handelsrechtlichen Unzulässigkeit eines Bilanzansatzes ergangene Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs hat daher überwiegend die Unzulässigkeit von Bilanzansätzen bei Aktiengesellschaften zum Gegenstand.

b) Nichtigkeit des Bilanzansatzes bei „erkennbarer" Überbewertung.

In materieller Beziehung ist der am häufigsten vorkommende, aber auch meistumstrittene Grund für die Unzulässigkeit eines Bilanzansatzes die Überbewertung. Jede Überbewertung stellt einen Verstoß gegen die gesetzlichen Bilanzierungsvorschriften des HGB. und des Aktiengesetzes dar, die im Interesse des Gläubigerschutzes eine Grenze nach oben bilden sollen. Die Handelsbilanz darf aus diesem Grunde keine zu hohe Bewertung zeigen und keinen zu hohen Gewinn ausweisen [26]).

Die Bilanzierungsvorschriften sind im öffentlichen Interesse ergangene Höchstbewertungsvorschriften zwingenden Charakters [27]). Das gilt gleichermaßen für die Bewertungsvorschriften des HGB., des neuen Aktiengesetzes, des GmbH.-Gesetzes wie des Genossenschaftsgesetzes [28]). Die Tendenz, Grenze nach oben zu bilden, ist den für die verschiedenen Unternehmungsformen geltenden Bewertungsvorschriften gemeinsam.

Nach § 133 Z. 1 des Aktiengesetzes dürfen die in §§ 131 Abs. 1 A II Nr. 1—4 bezeichneten Gegenstände des Anlagevermögens, nämlich bebaute und unbebaute Grundstücke, Maschinen und maschinelle Anlagen, Werkzeuge, Betriebs- und Geschäftsausstattung, höchstens zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzt werden. Auch bei geringerem Wert dürfen sie zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzt werden, wenn der Anteil an dem Wertverlust in Abzug gebracht wird, der sich bei der Verteilung auf die voraussichtliche Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung für das einzelne Geschäftsjahr ergibt (Abschreibungen). Diese Regelung wird von Bühler [29]) treffend als Gemildertes Niederstwertprinzip bezeichnet.

Nach § 133 Z. 3 des Aktiengesetzes dürfen die Gegenstände des Umlaufsvermögens höchstens zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzt werden. Ist der Börsen- oder Marktpreis am Abschlußstichtag niedriger, so ist höchstens dieser niedrigere Preis anzusetzen. Ist ein Börsen- oder

26) Beuck, Handelsbilanz u. Steuerbilanz, Zeitschr. für Betriebswirtschaft, S. 37.

27) v. Gierke, Handelsrecht und Schiffahrtsrecht, 4. Aufl., § 43 II B, S. 418 f.

28) Vgl. Parisius-Crüger, Reichsgesetz betreffend die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, § 48 Anm. 11b, S. 265. Ruth, NS.-Handbuch für Recht und Gesetzgebung, S. 1197.

29) Bühler, Bilanz und Steuer, S. 164 f.

Marktpreis nicht feststellbar, übersteigen aber die Anschaffungs- und Herstellungskosten den Wert, der den Gegenständen am Abschlußstichtag beizulegen ist, so ist höchstens dieser Wert anzusetzen. Hinsichtlich des Umlaufvermögens gilt demnach handelsrechtlich das Strenge Niederstwertprinzig. Ist der Börsen- oder Marktpreis oder der gemeine Wert am Bilanzstichtag geringer als die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, so ist der Kaufmann handelsrechtlich verpflichtet, diesen geringeren Wert anzusetzen. Da er andererseits aber niemals die Anschaffungs- oder Herstellungskosten überschreiten darf, auch wenn der gemeine Wert höher ist, so führt diese Regelung dahin, daß unrealisierte Gewinne nicht ausgewiesen werden dürfen, unrealisierte Verluste dagegen ausgewiesen werden müssen (Grundsatz der Imparität)[30]).

Diese Grundsätze für die Bewertung des Anlage- und des Umlaufsvermögens sind in dieser Genauigkeit zwar nur für die Aktiengesellschaft, früher in § 261 HGB. und jetzt in § 133 Aktiengesetz, aufgestellt. § 40 HGB. verlangt Einsetzung der Vermögensgegenstände nach dem Werte, der ihnen in dem Zeitpunkt beizulegen ist, für welchen die Bilanzaufstellung stattfindet. Trotz dieses farblosen Wortlauts, der an sich eine Ausweisung nichtrealisierten Gewinns als statthaft erscheinen läßt, werden die Bewertungsgrundsätze des Aktienrechts entsprechend einer alten kaufmännischen Übung für alle Unternehmungsformen, also auch für die Bilanz des Einzelkaufmanns und der Personalgesellschaften, angewandt. Insoweit kann unbedenklich von einem Gewohnheitsrecht gesprochen werden[31]).

Die anderen Unternehmer sind lediglich nicht unbedingt an das Niederstwertprinzip bei Umlaufswerten gebunden, sondern dürfen hier unter Umständen einen nichtrealisierten Gewinn ausweisen und brauchen unter ganz besonderen Voraussetzungen sogar einen nichtrealisierten Verlust nicht auszuweisen.

Zusammenfassend kann festgestellt werden, daß die aktienrechtliche Regelung gewohnheitsrechtlich für alle Unternehmer gilt mit dem einen Vorbehalt, daß das Strenge Niederstwertprinzip bei Umlaufswerten für Einzelkaufleute und Personalgesellschaften nicht obligatorisch, sondern nur fakultativ ist[32]).

Wie bereits betont wurde, entspricht eine Unterbewertung der kaufmännischen Übung und ist handelsrechtlich nicht zu beanstanden[33]). Eine Überbewertung dagegen widerspricht dem Zweck der handelsrechtlichen Bewertungsvorschriften, dem Gläubigerschutz, da das Vermögen günstiger ausgewiesen wird als es tatsächlich ist. Steuerlich wird durch eine Überbewertung der Geschäftsgewinn größer bzw. der Verlust kleiner ausgewiesen, da das Vermögen, das mit dem Vorjahresvermögen in Vergleich gesetzt wird, entsprechend höher dargestellt wird. In geschäftlich guten Jahren wird der Kaufmann daher im allgemeinen Überbewertungen vermeiden, sondern eher möglichst starke Abschreibungen vornehmen, um keinen zu hohen Gewinn versteuern zu müssen. In Verlustjahren kommt es dagegen häufig vor, daß Überbewertungen, also beispielsweise zu niedrige, der tatsächlichen Wertminderung der Wirtschaftsgüter nicht entsprechende Abschreibungen vorgenommen werden, um das schlechte Geschäftsergebnis und den vielleicht an sich ungünstigen Vermögensstand zu verschleiern und um steuerlich für

30) Trumpler, Bilanz der AG., IV, S. 36.
31) Vgl. hierzu Bühler, Bilanz u. Steuer, S. 166 ff.
32) Kennerknecht, Anm. 7 zu § 6 EStG., S. 380. Bühler, a. a. O.
33) Beuck, Zeitschrift f. Betriebswirtschaft, S. 37.

spätere günstigere Jahre größere Abschreibungsmöglichkeiten zu behalten. Überbewertungen waren daher in den Jahren der Wirtschaftskrise ziemlich häufig zu beobachten, während sie in den letzten günstigen Jahren nur selten zu verzeichnen sind.

Obwohl kein Zweifel darüber besteht, daß die Bewertungsvorschriften des Handelsrechts, wie sich bereits aus dem Wortlaut des § 133 des Aktiengesetzes ergibt, die Grenze nach oben bilden sollen, besteht über die Folgen eines Verstoßes gegen sie keine Übereinstimmung. Bei oberflächlicher Betrachtung könnte man auf dem Standpunkt stehen, daß bei jeder Überbewertung als einem Verstoß gegen die im öffentlichen Interesse ergangenen Bewertungsvorschriften ohne weiteres Nichtigkeit des betreffenden Bilanzansatzes gemäß § 134 BGB. gegeben ist. Diese Auffassung wird anscheinend von Ruth [34]) vertreten, der bemerkt, ein Hinausgehen über die gesetzlich erlaubten Wertansätze sei verboten und mache die Bilanz nichtig. Ob Ruth jedes oder nur das bewußte Hinausgehen über die Wertansätze als Nichtigkeitsgrund ansieht, läßt sich allerdings nicht feststellen, da er zu der Frage im einzelnen keine Stellung nimmt.

Die Auffassung, daß der objektive Verstoß als solcher zur Nichtigkeit des Bilanzansatzes führt, ist bestimmt nicht richtig. Jede Bewertung ist mehr oder weniger das Ergebnis einer Schätzung. Ob das Warenlager den oder den Wert hat, ob mit 5 oder 10% Forderungsausfällen zu rechnen ist oder ob der gewählte Abschreibungssatz bei einem Gebäude oder einer Maschine der tatsächlichen Lebensdauer gerecht wird oder nicht, ist bei der Bilanzaufstellung niemals mit Sicherheit feststellbar, sondern muß geschätzt werden. Es würde zu einer untragbaren Rechtsunsicherheit führen, wenn jedes Sich-Vergreifen nach oben bei einer solchen Schätzung ohne weiteres zur Nichtigkeit des in Frage kommenden Bilanzansatzes führen würde. Selbst bei sorgfältigster Bilanzaufstellung könnte immer wieder nachträglich die Nichtigkeit dieses oder jenes Bilanzansatzes geltend gemacht werden, wenn sich im Laufe der Entwicklung zeigen sollte, daß diese oder jene Bewertung objektiv zu hoch erfolgt war.

Das Reichsgericht [35]) vertritt dementsprechend den Standpunkt, daß bei Vornahme zu geringer Abschreibungen in Anbetracht der stets damit verbundenen Schätzung Nichtigkeit nur anzunehmen ist, wenn entweder Arglist nachzuweisen ist oder die Bilanz als willkürlich, nach kaufmännischen Grundsätzen offenbar irrtümlich erscheint.

Der Reichsfinanzhof hält in einer Entscheidung von Anfang 1930 [36]) nur eine „phantastische Überbewertung" für ausreichend, um Nichtigkeit eines Bilanzansatzes annehmen zu können. In der Entscheidung heißt es wörtlich: „Müssen Posten geschätzt werden, dann führt eine absichtlich oder unabsichtlich fehlerhafte Schätzung nur dann die Nichtigkeit der Handelsbilanz herbei, wenn das Ergebnis der Schätzung nicht mehr in den Grenzen einer allenfalls denkbaren Schätzung liegt." Von Bedeutung ist insbesondere, daß der Reichsfinanzhof auch bei einer absichtlich fehlerhaften Schätzung nur unter den bezeichneten Voraussetzungen Nichtigkeit annimmt.

In einer Entscheidung vom 23. 5. 1935 [37]) geht der Reichfinanzhof noch einen Schritt weiter. Eine Aktiengesellschaft hatte mehrere Jahre nur etwa ein Zehntel dessen abgeschrieben, was sie eigentlich hätte abschreiben müssen.

34) Ruth, a. a. O., S. 1197.
35) RGZ. Bd. 72, S. 33.
36) RStBl. 1930, S. 153.
37) RStBl. 1935, S. 1467.

Trotzdem verneint der Reichfinanzhof die Nichtigkeit der Handelsbilanz mit der Begründung, diese könne nur in den allerkrassesten Fällen angenommen werden. Im übrigen greife die Bindung der Steuerbilanz in die Handelsbilanz ein, wenn deren Ergebnisse, nämlich Ausschüttung der Dividende, nicht mehr rückgängig zu machen seien. In einem solchen Falle müsse der zu hohen Dividende entsprechend auch die Steuer bezahlt werden. Halte ein Kaufmann die Bewertung seiner Betriebsgegenstände in der Handelsbilanz für vertretbar, dann dürfe er nicht damit rechnen, daß die Bilanz, von ganz besonderen Ausnahmefällen abgesehen, für steuerliche Zwecke zu seinen Gunsten geändert werde. Weiter wird in dem Urteil betont, daß die bloße Anfechtbarkeit der Handelsbilanz nicht ausreiche, um die Bindung der Steuerbilanz an diese aufzuheben, sondern dazu müsse Nichtigkeit vorliegen, die aber nur in den allerkrassesten Fällen von Überbewertung gegeben sei.

Entgegen den in diesen beiden Urteilen aufgestellten ganz besonderen Voraussetzungen für Annahme der Nichtigkeit ist in älteren Entscheidungen des Reichsfinanzhofs [38]) die Nichtigkeit eines Bilanzansatzes bejaht worden, ohne daß die Verhältnisse besonders kraß lagen. Diese ältere Rechtsprechung muß jedoch nach dem Urteil vom 23. 5. 1935, das ganz ausführlich zu der Frage der Nichtigkeit Stellung nimmt, als überholt angesehen werden.

Gegen die ganz besonderen Erfordernisse, die nach der in den beiden erwähnten Urteilen des Reichsfinanzhofs vom Februar 1930 und Mai 1935 formulierten Ansicht des Reichsfinanzhofes zur Annahme der Nichtigkeit gegeben sein müssen, wendet sich Bühler [39]) unter Hinweis darauf, daß die Bewertungsvorschriften zwingender Natur und im öffentlichen Interesse ergangen sind. Eine Überbewertung müsse daher ohne Beschränkung auf extreme Fälligkeit Nichtigkeit nach sich ziehen. Allerdings hält auch Bühler nur einen bewußten Verstoß für einen Nichtigkeitsgrund, nicht etwa ein bloßes Sich-Vergreifen in der Schätzung, wie sich aus seiner Stellungnahme zu dem Ergebnis der Entscheidung vom Februar 1930 ergibt.

J. v. Gierke [40]) steht auf dem Standpunkt, daß eine Überbewertung als Verstoß gegen zwingende im öffentlichen Interesse ergangene Vorschriften Nichtigkeit herbeiführt, wenn dieser Verstoß auf Willkür oder Arglist beruht. Einen ähnlichen Standpunkt vertritt Parisius-Crüger [41]) unter Hinweis auf zwei Entscheidungen des Reichsgerichts [42]). Nach dieser Auffassung kommt Nichtigkeit nur in Frage, wenn Arglist nachzuweisen ist, oder wenn die Bilanz überhaupt nicht mehr das Ergebnis einer nach kaufmännischen Grundsätzen noch annehmbaren Rechnungs- und Schätzungsweise, sondern offenbare Willkür darstellt.

Eiser [43]) hält es zur Annahme der Nichtigkeit eines Bilanzbeschlusses nicht für ausreichend, wenn sich nachträglich nur die objektive Unrichtigkeit der Bilanz herausstellt. Er hält es aber nicht für erforderlich, daß die Voraussetzungen des § 138 oder § 826 BGB. gegeben sein müssen.

Trumpler [44]) weist darauf hin, daß die Überbewertung bei der AG. die Nichtigkeit der Bilanz nach §§ 202 Abs. 1 Nr. 2 des Aktiengesetzes nach sich

38) RStBl. 1928, S. 262; 1931, S. 281; 1932, S. 335; 1932, S. 408.

39) Bühler, Bilanz u. Steuer, S. 121.

40) Handelsrecht, 4. Aufl., 43 II B, S. 418 f.

41) Das Reichsges. betr. d. Erwerbs- u. Wirtschaftsgen. § 48 Anm. 11 b, S. 265.

42) RGZ. Bd. 120, S. 367; Bd. 131, S. 143.

43) Nichtigkeit und Anfechtbarkeit v. Generalversammlungsbeschl. der eingetr. Geossenschaft, S. 98.

44) Trumpler, Bilanz der AG., IV, S. 45 f.

ziehe, weil durch sie Vorschriften verletzt würden, die ausschließlich oder überwiegend zum Schutze der Gläubiger der Gesellschaft gegeben sind. Auf den Grad der Überbewertung komme es nicht an. Da aber der Schätzung ein gewisser Spielraum gelassen werden müsse, so könne die Nichtigkeit nur angenommen werden, wenn die Bewertung willkürlich sei, d. h. außerhalb der Grenzen vernünftigen kaufmännischen Ermessens liege.

Es wurde bereits oben dargelegt, daß ein bloßes Sich-Vergreifen der Schätzung kein Nichtigkeitsgrund sein kann. Die Ansicht des Reichsfinanzhofs, daß ohne Rücksicht darauf, ob die Falschschätzung absichtlich oder unabsichtlich erfolgt ist, nur bei „phantastischer Überbewertung" Nichtigkeit anzunehmen ist, ist jedoch abzulehnen. Mit Recht weist Bühler [45]) darauf hin, daß die Bewertungsvorschriften zwingender Natur und im öffentlichen Interesse erlassen sind. Es ist nicht einzusehen, weshalb ein absichtlicher Verstoß gegen diese Vorschriften keine Nichtigkeit herbeiführen soll. In dem der Entscheidung vom Mai 1935 zu Grunde liegenden Fall war seitens der Steuerpflichtigen nur ein Zehntel dessen abgeschrieben worden, was eigentlich hätte abgeschrieben werden müssen. Ein krasserer Fall von Überbewertung infolge Vornehme zu geringer Abschreibungen ist fast nicht vorstellbar. Trotzdem erblickt der Reichsfinanzhof darin keinen extremen Fall und lehnt die Nichtigkeit ab. Wenn man dieser Rechtsprechung folgt, ist eigentlich kein Fall praktisch denkbar, in dem Nichtigkeit wegen zu geringer Abschreibungen angenommen werden kann. Dieses Ergebnis ist jedoch mit dem Charakter der Bewertungsvorschriften als Höchstbewertungsvorschriften nicht vereinbar.

Wenn der Reichsfinanzhof sein Ergebnis weiterhin damit begründet, es müsse die Steuer der einmal zuviel ausgezahlten Dividende entsprechend bezahlt werden und deshalb sei eine Änderung der Steuerbilanz nicht angängig, so kann auch das nicht überzeugen. Es ist zwar sicherlich ein unbefriedigendes Ergebnis, wenn Dividende entsprechend den zu hohen Ansätzen in der Handelsbilanz ausbezahlt ist und bei der Steuerveranlagung geltend gemacht wird, diese Ansätze seien zu hoch und daher nichtig, die Ansätze in der Steuerbilanz müßten dementsprechend gesenkt werden. Diese Erwägung kann jedoch nichts an der Tatsache ändern, daß die Ansätze in der Handelsbilanz trotz Auszahlung der Dividende handelsrechtlich für nichtig zu halten sind, deshalb den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ganz unzweifelhaft nicht entsprechen und daher nach § 5 EStG. für die Besteuerung nicht bindend sein können. Die Tatsache, daß jemand weniger versteuert als er sich selbst oder den Gesellschaftern durch Entnahmen oder Gewinnausschüttung zuführt, ist zweifelsohne unerfreulich. Dem zu begegnen, ist jedoch gerade, worauf Bühler [46]) mit Recht hinweist, der Zweck der Vorschriften über Mindestbesteuerung (§ 17 Körperschaftsteuergesetz) bzw. bei natürlichen Personen über Verbrauchsbesteuerung (§ 48 EStG.).

Der Ansicht des Reichsfinanzhofs, wie sie im Gegensatz zu anderen Urteilen in den beiden Entscheidungen vom Februar 1930 und Mai 1935 zum Ausdruck gebracht ist, kann aus diesen Gründen nicht beigestimmt werden. Der Tatbestand des § 134 BGB. ist auch bei dieser Frage als erfüllt anzusehen, wenn der Rahmen einer vernünftigen Schätzung ersichtlich überschritten ist. Das Vorliegen ganz besonderer subjektiver Voraussetzungen wie etwa Arglist kann ebensowenig wie bei sonstigen Verstößen gegen § 134 BGB. für erforderlich gehalten werden.

---

45) Bühler, Bilanz und Steuer, S. 121.
46) Bilanz u. Steuer, S. 121.

Die von J. v. Gierke und von Parisius-Crüger vertretene Ansicht ist dadurch zu erklären, daß sie ebenso wie der Reichfinanzhof unter besonderer Berücksichtigung des Umstandes, daß ein bloßes Sich-Vergreifen in der Schätzung keinen Nichtigkeitsgrund bilden kann, zur Annahme der Nichtigkeit nun zu weitgehende Forderungen in subjektiver Hinsicht aufstellen. Im Gegensatz zu dieser Ansicht ist es als ausreichender Nichtigkeitsgrund anzusehen, wenn die Überbewertung bei verünftiger kaufmännischer Betrachtungsweise unter Berücksichtigung der Verhältnisse am Bilanzstichtag und bei Bilanzaufstellung als solche erkennbar war. Bei Anlegung dieses Maßstabs ist die Überbewertung, die sich erst nachträglich als solche herausstellt und auf ein nie ganz vermeidbares Sich-Verschätzen zurückzuführen ist, kein Nichtigkeitsgrund. Es brauchen aber andererseits nicht die zu weit gehenden Voraussetzungen der extremen Überbewertung oder der Arglist oder Willkür, die im Einzelfall fast niemals nachweisbar sein wird, vorzuliegen, sondern jede Überbewertung, die erkennbar war und bei einiger kaufmännischer Sorgfalt vermieden worden wäre, macht den betreffenden Bilanzansatz nichtig. Die Prüfung, ob die Überbewertung erkennbar war oder nicht, wird im Einzelfall zu keinen allzu großen Schwierigkeiten führen, im Gegensatz etwa zu der Nachprüfung, ob Willkür oder Arglist vorlag. Wenn beispielsweise von einer Maschine, die erfahrungsgemäß nur 5, höchstens 8 Jahre brauchbar ist, nur 5% abgeschrieben werden, demnach also von einer Lebensdauer von 20 Jahren ausgegangen wird, so ist das eine erkennbare Überbewertung. Von einem Sich-Vergreifen in der Schätzung kann bei einem solchen Sachverhalt nicht die Rede sein, und es ist durchaus gerechtfertigt, eine derartige Überbewertung als Verstoß gegen im öffentlichen Interesse ergangene und zwingende Vorschriften für handelsrechtlich nichtig zu halten.

Eine Überbewertung, die nicht auf Vornahme zu geringer Abschreibungen, sondern auf völliger Unterlassung der gesetzlich vorgeschriebenen Abschreibungen beruht, macht auch nach Ansicht des Reichsfinanzhofs [47]) ohne weiteres den Bilanzansatz nichtig; in einem solchen Falle, in dem entgegen den Bestimmungen überhaupt nichts abgeschrieben ist, ist der Verstoß offensichtlich.

c) Nichtigkeit bei Unterbewertung, hervorgerufen durch völlige Weglassung von Aktivposten oder Einsetzung fingierter Passivposten.

Neben der Überbewertung sind weitere Gründe für die Nichtigkeit der Bilanz die Weglassung von Aktivposten und die Vornahme unberechtigter Passivierungen. Die handelsrechtlich statthafte Unterbewertung darf nicht so weit gehen, Aktivposten in der Bilanz überhaupt nicht aufzuführen. Es wurde bereits erwähnt, daß der Grundsatz vorsichtiger Bewertung oder besser gesagt übervorsichtiger Bewertung der Bilanzwahrheit in gewisser Hinsicht vorgeht. Er verdrängt den Grundsatz der Bilanzwahrheit jedoch nicht so weit, daß es zulässig wäre, tatsächlich vorhandene Werte überhaupt nicht auszuweisen oder Passivposten zu fingieren. Ein völliges Weglassen von Aktiven bzw. eine Fingierung von Passiven ist handelsrechtlich unzulässig und entspricht daher nicht mehr den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung im Sinne des § 5 EStG.[48]).

47) RFH. in RStBl. 1936, S. 989.
48) Vgl. RFH. in RStBl. 1931, S. 320.

Die Aufnahme fingierter Passivposten ist als besonders schwerer handelsrechtlicher Verstoß zu bewerten und macht die Bilanz insoweit nichtig [49]). Die Einsetzung eines derartigen nicht existierenden Schuldpostens soll dazu dienen, das Vermögen geringer darzustellen, als es tatsächlich ist, um so den zu versteuernden Gewinn zu drücken.

d) Beschränkung der Nichtigkeit auf den betroffenen Bilanzteil.

Hervorzuheben ist, daß bei handelsrechtlicher Nichtigkeit, die in den geschilderten Fällen von Überbewertung und zu weitgehender Unterbewertung vorliegt, nicht die ganze Bilanz, sondern immer nur der betroffene Bilanzansatz bzw. Bilanzteil nichtig und damit für die Besteuerung nicht bindend ist. In einer neueren Entscheidung [50]) ist das vom Reichsfinanzhof erneut betont worden. Von der Handelsbilanz darf nur soweit für die Steuerbilanz abgewichen werden, als der Verstoß gegen zwingende Bestimmungen des Handelsrechts reicht. An die handelsrechtlich nicht zu beanstandenden Bilanzansätze bleibt der Kaufmann gebunden. Es ist ihm auch nicht möglich, durch eine nachträgliche Änderung der nichtbeanstandeten Bilanzsätze das steuerliche Ergebnis des Abweichens von dem nichtigen Bilanzansatz auszugleichen. Eine Bilanzänderung ist nach § 4 Abs. 2, S. 2. EStG. nur mit Zustimmung des Finanzamts zulässig, die in einem solchen Falle, wie noch erörtert wird, zu versagen ist.

Der Ansicht des Reichsfinanzhofs, daß im Falle bloßer Anfechtbarkeit von Bilanzposten ein Abweichen von diesen für die Besteuerung nicht statthaft ist, ist deshalb zuzustimmen, weil bis zur Geltendmachung der Anfechtung die Bilanz handelsrechtlich gültig ist, und ein Beiseiteschieben ihrer Werte daher unter Berücksichtigung der grundsätzlichen Abhängigkeit der Steuerbilanz von der rechtsgültigen Handelsbilanz nicht angebracht erscheint.

B. Beobachtung der steuerlichen Spezialbestimmungen (§ 5 Satz 2 Einkommensteuergesetz)

Die Fälle eines Nichtigkeit nach sich ziehenden Verstoßes gegen die handelsrechtlichen Bewertungsvorschriften, die die Bindung an den betreffenden Bilanzvorschriften für die Besteuerung aufheben, werden immer verhältnismäßig selten sein. Eine erkennbare Überbewertung wird, wie dargelegt wurde, im allgemeinen nur bei einer besonderen Interessenlage vorkommen, eine Unterbewertung, die auf einem so entschiedenen handelsrechtlichen Verstoß wie der völligen Weglassung von Aktiven oder der Fingierung von Passiven beruht, ist gleichfalls nicht häufig zu beobachten. Von einem Auseinandergehen zwischen Handelsbilanz und Steuerbilanz kann in diesen Fällen eigentlich auch nur äußerlich gesehen die Rede sein, denn die Steuerbilanz weicht von dem ab, was handelsrechtlich selbst nicht gültig ist. Viel häufiger sind die Fälle des Abweichens der Steuerbilanz von der rechtsgültigen Handelsbilanz, in denen die Steuerbehörde im Interesse augenblicklicher und restloser Erfassung des angefallenen Gewinns den Spielraum, den das Handelsrecht dem Kaufmann in der weitgehenden Duldung der Unterbewertung gibt, steuerlich nicht anerkennt. Hier werden handelsrechtlich unangreifbare Ergebnisse der Buchführung für die Zwecke der Steuer-

49) RFH. Bd. 37, 295.
50) RStBl. 1934, S. 981.

veranlagung steuerlich berichtigt. Neben das handelsrechtlich Gültige, das steuerlich nicht anerkannt wird, tritt das steuerrechtlich Richtige. Maßgebend ist insoweit § 5, S. 2 EStG. Die Vorschrift lautet:

> Die Vorschriften über die Entnahmen und die Einlagen (§ 4 Abs. 1), über die Zulässigkeit der Bilanzänderung (§ 4 Abs. 2), über die Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 4) und über die Bewertung (§ 6) sind zu befolgen.

a) Berücksichtigung der Entnahmen und Einlagen.

Die Bestimmung, daß die Vorschriften über Entnahmen und Einlagen, deren genaue Begriffsbestimmung sich in § 4 Abs. 1 EStG. befindet, zu befolgen sind, ist keine eigentliche steuerliche Sondervorschrift. Sie hebt nur der besonderen steuerlichen Bedeutung halber etwas hervor, was sich bereits aus den Grundsätzen ordnungsmäßiger kaufmännischer Buchführung ergibt. Es ist keine ordnungsmäßige Buchführung, wenn Privatentnahmen nicht als solche verbucht, sondern etwa über Unkosten abgebucht werden. Das Ziel der kaufmännischen Buchführung ist es, ein zutreffendes Bild des Geschäftsergebnisses zu vermitteln. Dieses Ziel wird jedoch durch Falschverbuchung von Entnahmen ebenso wie mit umgekehrter Wirkung durch eine unrichtige Verbuchung von Einlagen nicht erreicht.

b) Zulässigkeit der Bilanzänderung.

Weiterhin sind die Vorschriften über die Zulässigkeit der Bilanzänderung zu befolgen (§ 4 Abs. 2 EStG.). Bei der Bilanzänderung hat man die Bilanzberichtigung und die Bilanzänderung im engeren Sinne zu unterscheiden [51]). Die Bilanzberichtigung ist die Richtigstellung eines handelsrechtlich oder steuerlich unrichtigen Bilanzansatzes. Sie ist auch nach Einreichung der Bilanz beim Finanzamt durch den Steuerpflichtigen ohne weiteres zulässig. Die Bilanzänderung im engeren Sinne, der Übergang von einem erlaubten Bilanzansatz zu einem anderen gleichfalls erlaubten, ist nur mit Zustimmung des Finanzamts bzw. der Rechtsmittelbehörde zulässig und setzt wegen der grundsätzlichen Abhängigkeit der Steuerbilanz von der Handelsbilanz voraus, daß auch die Handelsbilanz entsprechend geändert wird. Der Bilanzänderung ist unter Berücksichtigung des § 2 des Steueranpassungsgesetzes zuzustimmen, wenn sie wirtschaftlich begründet ist und nicht den Grundsätzen von Treu und Glauben widerspricht. Die Zustimmung soll daher nicht erteilt werden, wenn der Steuerpflichtige beispielsweise einen Wertansatz in an sich statthafter Weise heruntersetzen will, um das Ergebnis einer von der Steuerbehörde beabsichtigten Erhöhung eines anderen Wertansatzes auszugleichen [52]).

c) Die Vorschriften über die Betriebsausgaben; ihre besondere Bedeutung für die Körperschaftsteuer.

Weiterhin ist in § 5, S. 2 EStG. bestimmt, daß die Vorschriften über die Betriebsausgaben zu befolgen sind. Nach § 4 Abs. 4 EStG. sind Betriebsausgaben die Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlaßt sind. Die Be-

51) Vgl. Veranlagungsrichtlinien zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer für 1937, RStBl. 1938, S. 195 f.

52) Veranlagungsrichtlinien 1937 RStBl. 1938, S. 196 unter Hinweis auf Urteil des RFH. vom 1. 7. 1936 RStBl. 1936, S. 779.

stimmung hebt gleichfalls hervor, daß andere Aufwendungen, die nicht durch den Betrieb veranlaßt, sondern privater Art sind, nicht als Betriebsausgaben behandelt werden und deshalb auch nicht den steuerlichen Gewinn mindern dürfen. In § 12 EStG. ist zusammengefaßt, was weder bei den einzelnen Einkunftsarten im Sinne des § 2 Abs. 3 EStG. noch vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden darf. Neben dem sehr weit gefaßten Begriff der Lebenshaltungskosten und der Zuwendungen an Dritte sind in § 12 Z. 3 EStG. die Steuern vom Einkommen und sonstige Personensteuern genannt. Diese Steuern, also in erster Linie die Einkommen- und die Vermögenssteuer, dürfen niemals, auch beispielsweise nicht bei Offenen Handelsgesellschaften, als Betriebsausgaben angesehen werden.

Nach § 6 des Körperschaftsteuergesetzes gilt die Vorschrift auch für die Körperschaften. Das hat die einschneidende Bedeutung, daß auch bei Körperschaften, also beispielsweise einer AG. oder einer GmbH., die gezahlte Körperschaft- und Vermögenssteuer dem handelsrechtlichen Gewinn für die Besteuerung wieder zuzuschlagen ist, obwohl bei juristischen Personen der Begriff der Lebenshaltungskosten ausscheidet und die Zahlung der Steuern sowohl handelsrechtlich wie betriebswirtschaftlich eine reine Betriebsausgabe darstellt. Bühler [53]) errechnet, daß diese Bestimmung praktisch nichts anderes bedeutet wie eine Erhöhung der Körperschaftsteuer von 30 % auf etwa 45 % des handelsrechtlichen Gewinns. Nachdem durch Gesetz vom 25. 7. 1938 die Körperschaftsteuer wiederum für 1938 auf 35 % und 1939 und 1940 auf 40 % erhöht ist, ist diese Berechnung überholt. Für 1939 und 1940 ergibt sich bei Berücksichtigung der erforderlichen Hinzurechnungen, nämlich der gezahlten Körperschaft- und Vermögenssteuer, der Vergütungen an Aufsichtsratsmitglieder und der Spenden, eine Besteuerung von etwa 60 % des handelsrechtlich ausgewiesenen Gewinns. Dem Gewinn, von dem betriebswirtschaftlich durchaus zu Recht die gezahlten Steuern, die Aufsichtratsvergütungen und die Spenden abgesetzt sind, sind gemäß § 12 des Körperschaftsteuergesetzes diese Aufwendungen für die Besteuerung wieder zuzuschlagen. Es gelangt infolgedessen ein Gewinn zur Versteuerung, der tatsächlich gar nicht in diesem Ausmaß erzielt ist.

d) Inhalt und Bedeutung der steuerlichen Bewertungsvorschriften.

Noch weitaus bedeutungsvoller ist die letzte Bestimmung des § 5 EStG., daß die Vorschriften über die Bewertung (§ 6) zu befolgen sind. Ihr Zweck ist, der schon verschiedentlich erwähnten Freiheit des Handelsrechts in der Bewertung nach unten steuerlich einen Riegel vorzuschieben. Für die Besteuerung gehen die steuerrechtlichen Bewertungsvorschriften des § 6 EStG. den handelsrechtlichen Vorschriften vor.

In § 6 EStG. wird unterschieden in Z. 1 zwischen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die der Abnutzung unterliegen, und den in Ziff. 2 aufgeführten Wirtschaftsgütern des Umlaufsvermögen und des der Abnutzung nicht unterliegenden Anlagevermögens wie Grund und Boden, Geschäfts- oder Firmenwert usw. Zum Anlagevermögen, welches der Abnutzung unterliegt, gehören beispielsweise Gebäude oder Maschinen.

Zu bewerten sind die in § 6 Ziff. 1 EStG. aufgeführten Wirtschaftsgüter mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um die Absetzungen für Abnutzung, oder dem niedrigeren Teilwert, wie er sich aus

---

53) Bilanz und Steuer, S. 127 f.

§ 7 EStG. ergibt. Der Steuerpflichtige hat also zwischen den beiden Bewertungsmöglichkeiten ein Wahlrecht. Er kann, wenn der Teilwert infolge besonderer Umstände gesunken ist, auf diesen heruntergehen, er darf aber auch auf den Anschaffungskosten abzüglich Absetzungen für Abnutzung beharren. Bühler [54]) bezeichnet diese Regelung treffend als Gemildertes Niederstwertprinzip.

Hinsichtlich der nicht der Abnutzung unterliegenden Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens und hinsichtlich des Umlaufvermögens ist in § 6 Ziff. 2 EStG. bestimmt, daß diese Wirtschaftsgüter mit den Anschaffungs- oder mit einem etwaigen niedrigeren Teilwert anzusetzen sind. Die an sich naheliegende Annahme, daß diese Regelung somit genau der des § 6 Z. 1 EStG. entspricht, trifft jedoch, wie noch erörtert wird, nicht zu.

Die in § 6 Z. 1 getroffene Regelung entspricht den bereits erwähnten handelsrechtlichen Bestimmungen. Handels- und steuerrechtlich gilt demnach für das der Abnutzung unterliegende Anlagevermögen das Gemilderte Niederstwertprinzip, ein Wahlrecht zwischen Anschaffungs- und Herstellungskosten abzüglich Absetzungen für Abnutzung und einem etwaigen niedrigeren Teilwert. Hinsichtlich des Umlaufsvermögens ist der Kaufmann handelsrechtlich verpflichtet, auf den niedrigeren Teilwert herunterzugehen, entsprechend dem Grundsatz, daß nichtrealisierte Verluste ausgewiesen werden müssen. Das Steuerrecht scheint ihm hierin ein Wahlrecht zwischen den Anschaffungskosten und einem niedrigeren Teilwert zu lassen. Es fragt sich nun, ob die in der Handelsbilanz getroffene Bewertung für die Steuerbilanz bindend ist, oder ob das nach dem Wortlaut des § 6 Z. 2 EStG. zulässige Wahlrecht in der Bewertung unabhängig von den Ansätzen der Handelsbilanz ausgeübt werden kann.

Soweit die Bewertungsregeln übereinstimmen, also namentlich hinsichtlich des Anlagevermögens, ist die Bewertung der Handelsbilanz bindend für die Steuerbilanz [55]). Die angeführten Entscheidungen sind zwar unter der Geltung des Einkommensteuergesetzes von 1925 ergangen, gelten jedoch weiter, da sie maßgebliche, durch die Neufassung des Einkommensteuergesetzes im Jahre 1934 nicht berührte Grundsätze für das Verhältnis von Handelsbilanz und Steuerbilanz wiedergeben. In der erwähnten Entscheidung vom November 1929 [56]) heißt es: „Die tatsächlich aufgestellte Handelsbilanz muß so weit die Grundlage der Steuerbilanz bilden, als die Handelsbilanz nicht gegen steuerrechtliche Grundsätze verstößt."

Die große Bedeutung dieser Rechtsprechung liegt darin, daß der Steuerpflichtige nicht unter Beibehaltung der höheren Anschaffungskosten in der Handelsbilanz einen niedrigeren Teilwert in der Steuerbilanz ansetzen darf, um so den zu versteuernden Gewinn zu drücken. Wenn er das will, muß er auch in der Handelsbilanz den niedrigeren Teilwert einsetzen. Der Steuerpflichtige ist also hinsichtlich des Wahlrechts bei der Bewertung des der Abnutzung unterliegenden Anlagevermögens an das Vorgehen in der Handelsbilanz gebunden.

Der Grundsatz, daß die Steuerbilanz von der Bewertung in der Handelsbilanz nicht nach unten abweichen darf und insoweit gebunden ist, ist gleichfalls zu beachten bei der Bewertungsfreiheit für kurzlebige Wirtschaftsgüter, die zwischenzeitlich durch eine Änderung des Einkommensteuergesetzes Anfang 1938 im wesentlichen wieder in Wegfall gekommen ist. Von der

54) Bilanz und Steuer, S. 144.
55) RFH. in RStBl. 1929, S. 455 u. 660.
56) RStBl. 1929, S. 660.

sofortigen gänzlichen oder doch über den an sich gerechtfertigten Satz hinausgehenden Abschreibungsmöglichkeit kann nur dann Gebrauch gemacht werden, wenn die Ansätze in der Handelsbilanz gleichfalls ebenso niedrig gesetzt werden [57]). Hierin zeigt sich wiederum die grundsätzliche Abhängigkeit der Steuerbilanz von der Handelsbilanz, die nur dann wegfällt, wenn die Ansätze der Handelsbilanz nichtig sind oder die steuerlichen Spezialbestimmungen positiv ein Abweichen vorschreiben.

Sind die Werte des Umlaufsvermögens unter die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gesunken, ist der Kaufmann handelsrechtlich verpflichtet, diese entsprechend niedriger zu bewerten. Diese Verpflichtung besteht allerdings, wie erwähnt wurde, nicht ganz unbedingt für den Einzelkaufmann und die Personalgesellschaften.

Auf Grund des eine solche Auffassung begünstigenden Wortlautes des § 6 Z. 2 EStG. hat Bühler [58]) bis zur letzten Auflage die Ansicht vertreten, steuerrechtlich habe im Gegensatz dazu der Pflichtige ein Wahlrecht zwischen Anschaffungskosten und dem gesunkenen Teilwert, er könne also in der Steuerbilanz im Gegensatz zur Handelsbilanz bei den Anschaffungskosten stehen bleiben.

Diese Auffassung wird allgemein [59]) abgelehnt und wird von Bühler in der neuesten Auflage seines Werkes zwar noch erwähnt, aber nicht mehr aufrechterhalten. Der bisher von Bühler vertretenen Auffassung, daß für die Besteuerung eine Bilanz maßgebend sein könne, die zwingenden Vorschriften des Handelsrecht widerspricht, wird mit Recht widersprochen. Aus der mißverständlichen Fassung des § 6 Z. 2 EStG. 1934 allein darf ein solch weitgehender Schluß, der zu dem in der ganzen bisherigen Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs entwickelten Gedanken der grundsätzlichen Abhängigkeit der Steuerbilanz von der Handelsbilanz im schärfsten Widerspruch stehen würde, nicht gezogen werden. Mit Recht weist Kennerknecht darauf hin, daß der Gesetzgeber eine derartig einschneidende Änderung, wenn sie beabsichtigt gewesen wäre, bei der Neufassung des EStG. 1934 eindeutig zum Ausdruck gebracht hätte.

Das Ergebnis ist, daß die Steuerbilanz an die Werte der Handelsbilanz unbedingt gebunden ist, wenn diese bei Anlagewerten freiwillig, bei Umlaufswerten pflichtgemäß die Anschaffungs- oder Herstellungskosten unterschreitet und einen niedrigen Teilwert einsetzt. In dieser Beziehung kann also ein Auseinandergehen der Werte zwischen Handelsbilanz und Steuerbilanz nicht vorkommen.

Der Kaufmann kann aber in seiner Handelsbilanz immer noch unter die Anschaffungskosten bzw. einen niedrigeren Teilwert gehen und auf diese Weise stille Reserven bilden. In diesem Fall erlangt der § 5 S. 2 EStG., wonach die Vorschriften über die Bewertung zu befolgen sind, seine große praktische Bedeutung. Eine Unterbewertung widerspricht den steuerlichen Bewertungsvorschriften, die ein Unterschreiten des Teilwertes verbieten. Der Pflichtige bzw. die Steuerbehörde sind daher gezwungen, zu niedrige Werte in der Handelsbilanz für die Besteuerung auf den wahren Wert, Anschaffungs- und Herstellungskosten oder Teilwert, zurückzuführen. Auf dieser Verpflichtung beruht in den weitaus überwiegenden Fällen das Auseinander-

57) Kemmel-Bacciocco, EStG., Anh. 2, S. 522.

58) Bühler, Bilanz und Steuer, S. 129, S. 160 f.

59) Blümich, Komm. z. EStG. § 6 Anm. 15, S. 191, Kennerknecht zu § 6 EStG. Anm. 5, S. 377 f. Trumpler, Bilanz der AG., § 18, S. 65 f. Mehrmann, Die Bedeutung der einzelnen Bilanzauffassungen, DStZ. 1936, S. 1463.

gehen von Handelsbilanz und Steuerbilanz, welches man hier als legales Auseinandergehen bezeichnen könnte. Denn es wird nicht etwas korrigiert, was auch handelsrechtlich unzulässig ist, sondern den handelsrechtlich zulässigen Werten werden für die Besteuerung die steuerlichen, auf eine wahre Bewertung hinzielenden Werte entgegengestellt. Die grundsätzliche Abhängigkeit der Steuerbilanz von der Handelsbilanz ist insoweit auf Grund des Vorrangs der steuerlichen Bewertungsvorschriften durchbrochen.

V. Gedanken zur Frage der Vereinheitlichung von Handels- und Steuerbilanz

Die angestellte Betrachtung hat gezeigt, daß trotz der grundsätzlichen Abhängigkeit der Steuerbilanz von der Handelsbilanz die Möglichkeiten für ein Auseinandergehen der Werte in den beiden Bilanzen zahlreich sind. Neben den weniger zahlreichen Fällen, in denen die Werte der Handelsbilanz wegen handelsrechtlicher Unzulässigkeit steuerlich nicht bindend sind, sind die vielen Fälle zu verzeichnen, bei denen einer handelsrechtlich erlaubten Unterbewertung steuerlich nicht gefolgt werden kann oder handelsrechtlich als Betriebsausgaben anzusehende Ausgaben steuerlich nicht als solche behandelt werden dürfen.

Bei Unternehmen von einiger Größe und Bedeutung weichen daher die handelsrechtlichen und die steuerlichen Wertansätze fast immer mehr oder weniger stark voneinander ab. Neben die Handelsbilanz tritt für die Zwecke der Besteuerung eine zweite besondere Bilanz, eben die Steuerbilanz. Es ist klar, daß dieser Zustand an sich nicht als sehr befriedigend angesehen werden kann und sowohl die Arbeit des Kaufmanns wie die der Steuerbehörde nicht unwesentlich erschwert. Der Ruf nach Beseitigung dieses Zustandes, nach Schaffung einer Einheitsbilanz, die sowohl den handelsrechtlichen wie den steuerlichen Ansprüchen gerecht werden soll, ist daher schon alt und wird gerade in jüngster Zeit von Vertretern der Reichsfinanzverwaltung [60]) mit Nachdruck erhoben.

Ob das an sich erstrebenswerte Ziel einer weitgehenden Annäherung oder gar Vereinheitlichung von Handelsbilanz und Steuerbilanz jetzt oder in naher Zukunft erreichbar ist, muß stark bezweifelt werden. Beuck [61]), der sich eingehend und mit beachtlichen Argumenten mit der Forderung einer Einheitsbilanz für Handels- und Steuerrecht kritisch auseinandersetzt, glaubt, daß die Zeit hierfür erst nach einer abschließenden Konsolidierung unseres gesamten öffentlichen, privaten und steuerlichen Rechts nähergerückt ist.

Die vorsichtige, im Falle des Unterschreitens des Teilwertes sogar übervorsichtige Bewertung entspricht einer in kaufmännischen Kreisen seit langem herrschenden Übung. Gegen die auf diesem Wege erfolgte Bildung stiller Reserven kann eigentlich, wenn sie sich in maßvollen Grenzen hält, kein durchschlagender Gegengrund vorgebracht werden. In der amtlichen Begründung zum neuen Aktiengesetz § 132 [62]) ist betont, daß aus allgemein volkswirtschaftlichen Erwägungen ein Verbot der stillen Reserven abzulehnen ist, da die Ansammlung eines bestimmten Kapitalüberschusses oft nur auf diesem Wege möglich sei.

---

60) Vgl. Mehrmann, Die Bedeutung der einzelnen Bilanzauffassungen, DStZ. 1936, S. 1465 f.

61) Beuck, Handelsbilanz und Steuerbilanz, Zeitschr. f. Betriebswirtsch., 1935 Heft 1, S. 52 ff.

62) Vgl. Trumpler, Bilanz der AG., § 27, S. 157.

Andererseits tritt gerade in letzter Zeit im besonderen Maße in der Steuerverwaltung das Bestreben hervor, den Gewinn sofort, wenn er anfällt, zu erfassen und zu diesem Zwecke der Bildung stiller Reserven steuerlich unbedingt entgegenzutreten. In seiner Rede vor den Betriebsprüfern in München September 1937 [63]) hat Staatssekretär Reinhardt in seinen bekannten zehn Punkten u. a. die Forderung aufgestellt, Abschreibungen und den Delcredereposten im Zweifel eher zu niedrig als zu hoch, den Teilwert dagegen eher zu hoch als zu niedrig zu bemessen. Auf der gleichen Linie liegt es, wenn mit der Neufassung des Einkommensteuergesetzes im Februar 1938 die Bewertungsfreiheit für kurzlebige Wirtschaftsgüter im wesentlichen wieder beseitigt ist. Es ist also dem Kaufmann heute nicht mehr möglich, der Übung, in der Handelsbilanz Gegenstände von einer Lebensdauer bis zu fünf Jahren ganz oder doch im stärkeren Maße als an sich gerechtfertigt abzuschreiben, auch in der Steuerbilanz zu folgen. Eine Möglichkeit der Angleichung von Handelsbilanz und Steuerbilanz ist damit wieder weggefallen.

Dieses unverkennbare und durch den starken Finanzbedarf wie das Streben nach völliger Gleichmäßigkeit der Besteuerung erklärliche Bestreben der Finanzverwaltung nach restloser und sofortiger Erfassung des angefallenen Gewinns widerspricht zu sehr der Bildung stiller Reserven in der Handelsbilanz, als daß man an eine baldige Überwindung einer besonderen Steuerbilanz glauben möchte. Für die Bildung von stillen Reserven in der Handelsbilanz lassen sich gewichtige Gründe anführen; sie entspricht ferner einer alten kaufmännischen Übung und ist in der Begründung zum neuen Aktiengesetz nochmals ausdrücklich sanktioniert. Die Zeit, in der die Werte der Bilanz sowohl für das Handelsrecht wie für die Besteuerung maßgebend sind, eine Bilanz also genügt, etwa weil die kaufmännischen Kreise auf eine Bildung stiller Reserven oder die Steuerbehörde auf eine sofortige Erfassung des Gewinns mehr oder weniger verzichten, liegt daher vorläufig noch in weiter Ferne.

Im übrigen kann auch dann, wenn eines Tages die Zielsetzung des Handelsbilanz- und des Steuerbilanzrechtes die gleiche sein sollte, die Möglichkeit eines Auseinandergehens bestehen bleiben. Es wäre denkbar, daß der Kaufmann die in einer solchen Einheitsbilanz angesetzten Werte ändert, weil die Steuerbehörde diese nicht anerkennen will. Soll der Kaufmann in einem solchen Falle gezwungen sein, die von der Steuerbehörde festgesetzten Werte, die er vielleicht nach bester kaufmännischer Überzeugung nicht für richtig hält, wider besseres Wissen auch handelsrechtlich auszuweisen? Also nicht nur nach der grundsätzlichen Seite hin, sondern auch in dieser Beziehung führt die Frage der Einheitsbilanz zu Schwierigkeiten, die wohl unter den gegenwärtigen Verhältnissen und Anschauungen zur Lösung noch nicht reif sind.

Verzeichnis des benutzten Schrifttums

A. Einzelwerke

Beuck, Handelsbilanz und Steuerbilanz. Zeitschrift für Betriebswirtschaft 1935, Heft 1, S. 33 ff.

Blümich, Das Einkommensteuergesetz v. 16. 10. 1934, 2. Aufl., Berlin 1937.

Bühler, Bilanz und Steuer, 3. Aufl., Berlin 1937.

Eiser, Nichtigkeit und Anfechtbarkeit von Generalversammlungsbeschlüssen der eingetragenen Genossenschaft, Berlin 1930.

v. Gierke, Julius, Handelsrecht und Schiffahrtsrecht, 4. Aufl., Berlin und Leipzig 1933, 5. Aufl., I. Teil, Berlin 1938.

63) DStZ. 1937, S. 997.

Hensel, Steuerrecht, 3. Aufl., Berlin 1933.
Kemmel-Bacciocco, Einkommensteuergesetz, München u. Berlin 1936.
Kennerknecht, Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz, Köln 1935.
Locher, Handels-, Wechsel- und Seerecht. Das gesamte Deutsche Recht, in systematischer Darstellung. Herausgegeben von R. Stammler, Band 5, 1931.
Lüer, Gedanken zum Neubau des Bilanzrechts. Zeitschrift der Akademie für Deutsches Recht 1936, S. 919 ff.
Mehrmann, Die Bedeutung der einzelnen Bilanzauffassungen. Deutsche Steuerzeitung 1936, S. 1454 ff.
Mrozek-Peters, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, in neuester Fassung, Köln.
Müller-Erzbach, Deutsches Handelsrecht, 2. u. 3. Aufl. Tübingen 1928.
Neufeld-Schwarz, Handelsgesetzbuch, Berlin 1931.
Parisius-Crüger, Das Reichsgesetz betreffend die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, 12. Aufl., Berlin und Leipzig 1932.
Reinhardt, Buchführung, Bilanz und Steuern, Band 3, Berlin 1937.
Ruth, Das Recht der Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften im nationalsozialistischen Staat; Nationalsozialistisches Handbuch für Recht und Gesetzgebung, 2. Aufl., München 1935, S. 1175—1209.
Schlegelberger-Quassowski, Aktiengesetz vom 30. Januar 1937, 2. Aufl., Berlin 1937.
Schmalenbach, Dynamische Bilanz, 6. Aufl., Leipzig 1933.
F. Schmidt, Bilanzwahrheit und Führerprinzip; Zeitschrift für Betriebswirtschaft 1935, Heft 4, S. 385 ff.
Schmidt, Die organische Tageswertbilanz, 3. Aufl., Leipzig 1929.
Trumpler, Die Bilanz der Aktiengesellschaft nach neuem Aktien- und Steuerrecht, Berlin und Leipzig 1937.

B. Zeitschriften und Entscheidungen

Deutsche Juristen Zeitung (D.J.Z.).
Deutsche Steuer Zeitung (D.St.Z.).
Entscheidungen des Reichsgerichts in Strafsachen. (RGSt.)
Entscheidungen des Reichsgerichts in Zivilsachen. (RGZ.)
Juristische Wochenschrift (J.W.).
Reichssteuerblatt. (RStBl.)
Sammlung der Entscheidungen und Gutachten des Reichsfinanzhofs. (RFH.)
Zeitschrift der Akademie für Deutsches Recht.
Zeitschrift für Betriebswirtschaft.

Lebenslauf

Am 3. November 1910 wurde ich in Wülfrath (Rhld.) als Sohn des praktischen Arztes Dr. med. Moritz Röhl und seiner Ehefrau Johanna geb. Bimberg geboren.

Nach dem im Jahre 1915 erfolgten Tode meines Vaters siedelten wir nach Duisburg über. Dort besuchte ich das Steinbart-Realgymnasium, an dem ich Ostern 1929 die Reifeprüfung bestand. An den Universitäten Erlangen und Köln studierte ich dann Rechtswissenschaft. Nach im November 1932 bestandenen Referendarexamen legte ich den juristischen Vorbildungsdienst an den Gerichten in Mettmann, Wuppertal und Düsseldorf ab. April 1936 bestand ich das Assessorexamen.

Am 1. April 1937 trat ich in die Dienste der Reichsfinanzverwaltung. Zum 1. Juni 1939 wurde ich zum Regierungsrat ernannt.